



AKUNTANSI
DEWANTARA

FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS SARJANAWIYATA TAMANSISWA

JURNAL.USTJOGJA.AC.ID



PENGARUH KARAKTERISTIK DAERAH, TEMUAN, DAN OPINI AUDIT TERHADAP PENGUNGKAPAN SUKARELA (Studi Empiris Pada Website Pemda di Indonesia)

Niken Ayu Wulandari
Sulardi

Universitas Sebelas Maret
nikenayuw06@gmail.com
sulardise@yahoo.co.id

ABSTRACT

This research proposes to examine and find empirical evidences of the influences of Intergovernmental Revenue (IR), Human Development Index, Findings, and audit opinions towards voluntary disclosure on the local governments' website in Indonesia. The population of this research is local governments that have financial reports and have been checked by BPK in 2016. The samples of this research are districts/cities in Indonesia. Sampling technique on this research using purposive sampling method with multiple linier regression analysis method. The results of this study proves that Intergovernmental Revenue (IR) gives negative and significant effects to the voluntary disclosure on the local governments' websites. Furthermore, Human Development Index and audit opinions has positive and significant effect towards voluntary disclosure on the local governments' website, meanwhile the audit findings give no effect to voluntary disclosure on the local governments' website. The results of this research can be expected to be a consideration for evaluating of the performances of local governments related to website management of every local government in Indonesia. In the other side, this research is expected to be used by public as information to know the performances of local governments disclosed on the websites of local governments.

INFO ARTIKEL

Diterima: 14 Maret 2018
Direview: 23 Maret 2018
Disetujui: 14 April 2018
Terbit: 30 April 2018

Keyword:

Intergovernmental Revenue; Human Development Index; Findings; Audit Opinion; Voluntary Disclosure.

PENDAHULUAN

Dewasa ini tuntutan akan akuntabilitas publik semakin meningkat. Tuntutan ini terkait akan perlunya transparansi dan pemberian informasi kepada publik. Hal ini sejalan dengan tujuan pemerintah untuk menciptakan *good governance*. United Nation Development Program (UNDP) dalam mardiasmo (2009) menyatakan *Good Governance* adalah penggunaan wewenang politik, ekonomi, dan administratif yang digunakan untuk mengelola urusan negara yang sesuai pada tiap tatarannya. UNDP memberikan beberapa karakteristik dalam pelaksanaan *good governance* namun dalam akuntansi sektor publik minimal terdapat tiga hal yang harus terpenuhi yaitu menciptakan transparansi, akuntabilitas publik, dan *value for money* (*economy, efficiency, dan effectiveness*).

Salah satu komponen untuk menciptakan pemerintahan yang transparan dan akuntabel terhadap pengelolaan keuangan adalah pengungkapan laporan keuangan. Terdapat dua jenis pengungkapan laporan keuangan yaitu pengungkapan laporan keuangan secara wajib (*Mandatory Disclosure*) dan pengungkapan laporan keuangan secara sukarela (*Voluntary Disclosure*). Pengungkapan laporan keuangan secara wajib adalah pengungkapan laporan berisikan informasi yang wajib dikemukakan oleh pemerintah sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan, sedangkan pengungkapan laporan keuangan secara sukarela adalah pengungkapan yang menyajikan item-item lain di luar item wajib yang diungkapkan sebagai tambahan informasi bagi pengguna laporan keuangan (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Pengungkapan laporan keuangan secara wajib yang disampaikan oleh pemerintah daerah di Indonesia masih sangat rendah (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011) sedangkan untuk pengungkapan yang bersifat sukarela dalam *website* yang dilakukan oleh pemerintah juga masih sangat rendah (Setyaningrum dan Syafitri, 2012).

Laporan keuangan dalam sektor publik adalah laporan yang memuat informasi tentang posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan pemerintah selama satu periode pelaporan. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menjelaskan bahwa pemerintah menerapkan SAP berbasis akrual. Setiap tahunnya Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) mendapat penilaian berupa opini dari Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK). Ketika BPK memberikan penilaian berupa opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) terhadap LKPD, maka LKPD tersebut telah disajikan dan diungkapkan secara wajar.

Penyajian laporan keuangan di Indonesia dituntut untuk memberikan laporan keuangan yang andal dan terbuka kepada entitas publik. Perkembangan teknologi akan membantu pemerintah untuk menyajikan informasi kepada publik dengan lebih mudah, sehingga kinerja pemerintah bisa lebih efektif, efisien, dan transparan terhadap masyarakat. Beberapa peraturan di Indonesia menyebutkan mengenai pemanfaatan media komunikasi dapat membantu untuk mengungkapkan informasi kepada masyarakat, peraturan itu diantaranya Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 2007, Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2008, dan Permendagri Nomor 7A Tahun 2007. Peraturan-peraturan tersebut menerangkan bahwa media komunikasi yang dimaksud adalah media cetak atau elektronik yang tersedia di daerah.

Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah menjelaskan penyajian informasi keuangan daerah melalui situs resmi pemerintah daerah. Hal ini didukung dengan Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2010, menjelaskan bahwa pemerintah daerah diwajibkan untuk membuat sebuah *website* yang berisikan kelengkapan fitur dan informasi transparansi laporan keuangan daerah yang dapat dilihat masyarakat. Bagi pemerintah *website* menjadi salah satu hal penting dalam keterbukaan informasi publik. Situs resmi yang dimiliki pemerintah daerah bisa menjadi media informasi yang digunakan untuk memperoleh informasi publik. Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 menjelaskan bahwa informasi keuangan daerah yang harus ditampilkan dalam situs resmi pemerintah daerah paling sedikit harus memuat informasi tentang APBD dan realisasinya, Laporan Arus Kas, Neraca Daerah, Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), Dana Dekonstrasi dan Tugas Pembantuan, Laporan Keuangan Perusahaan Daerah, data yang berkaitan dengan kebutuhan fiskal, dan kapasitas fiskal daerah. Kementerian Komunikasi dan Informasi (Kominfo) tahun 2010 dalam Ligoana (2016) menjelaskan bahwa konten situs *website* pemerintah daerah minimal harus menampilkan selayang pandang pemerintah daerah, geografi daerah, peta wilayah, sumber peraturan/kebijakan daerah, berita serta forum diskusi, dan saran/komentar pada buku tamu. Berdasarkan uraian di atas, maka penelitian ini akan meneliti tentang pengungkapan sukarela pada *website* pemerintah daerah di Indonesia yang dipengaruhi oleh karakteristik daerah, temuan audit, dan opini audit.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Agency Theory (Teori Agensi)

Jensen & Meckling (1976) dalam Ardini (2015) menjelaskan bahwa hubungan keagenan terjadi ketika satu orang atau lebih (*principal*) membuat kontrak dengan melibatkan orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa layanan atas nama mereka dengan memberikan pendelegasian sebagai kewenangan untuk membuat keputusan kepada *agent*. Teori keagenan ini hampir terjadi pada setiap organisasi, seperti halnya pada sektor pemerintahan. Hal ini terjadi di antara masyarakat dan pejabat pemerintah, dalam hal ini peran *agent* dilakukan oleh pejabat pemerintah yang telah terpilih dan diangkat sebagai pejabat yang berwenang, sedangkan masyarakat menjadi *principal* yang telah memilih pejabat tersebut.

Menurut PP No 71 Tahun 2010, pengertian akuntabilitas adalah memberikan pertanggung jawaban atas pengelolaan sumber daya beserta pelaksanaan kebijakan yang telah dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik. Pengertian akuntabilitas juga diungkapkan oleh Mardiasmo (2009) yang memaparkan bahwa akuntabilitas publik adalah kewajiban yang harus dilakukan oleh pihak penerima amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut yaitu pihak pemberi amanah (*principal*). Hal ini sesuai dengan pengertian teori agensi yang menjelaskan bahwa *agent* bertanggung jawab kepada *principal* atas segala hal yang dilakukan.

Signalling Theory (Teori Signalling)

Suwardjono (2008) menjelaskan bahwa teori yang melandasi pengungkapan sukarela adalah teori sinyal. Signalling theory menjelaskan bahwa terjadi asimetri informasi diantara pihak manajemen perusahaan dengan pihak-pihak yang berkepentingan (Wolk et.al., 2004 dalam Halim dan Baxter, 2010). Teori ini menjelaskan tentang bagaimana perusahaan memberikan sinyal-sinyal kepada para pengguna laporan keuangan, jika perusahaan tidak mampu memberikan informasi tentang laporan keuangan maka perusahaan tersebut dinilai lebih rendah dibandingkan dengan perusahaan yang menginformasikan laporan keuangannya. Seperti halnya yang terjadi pada lingkup pemerintahan, Evan dan Patton (1987) dalam Sari et.al. (2015) mengatakan bahwa pemerintah akan berusaha sebaik mungkin untuk memberikan sinyal yang baik kepada masyarakat. Hal ini dilakukan pemerintah dengan cara memberikan laporan keuangan yang berkualitas.

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Laporan keuangan dalam sektor publik adalah laporan yang merepresentasikan posisi keuangan dari transaksi-transaksi yang dilakukan oleh entitas sektor publik (Bastian, 2006). Pelaporan keuangan memiliki tujuan utama yaitu memberikan informasi kepada pihak yang membutuhkan mengenai keuangan daerah dan kinerja pemerintah daerah. Menurut PP No 71 Tahun 2010, pihak-pihak yang membutuhkan informasi tersebut diantaranya (i) masyarakat, (ii) wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa, (iii) pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman, (iv) pemerintah.

Pengungkapan Sukarela (*Voluntary Disclosure*)

Suwardjono (2008) memaparkan bahwa tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang harus disajikan untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk memenuhi kepentingan pihak yang berbeda-beda (Suwardjono, 2008). Pengungkapan merupakan langkah terakhir dalam proses akuntansi dalam menyajikan informasi yang berupa statement keuangan. Pengungkapan sukarela adalah pengungkapan yang dilakukan oleh perusahaan di luar hal-hal yang diwajibkan oleh standar akuntansi yang telah ditetapkan (Suwardjono, 2008).

Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik daerah merupakan ciri khas dari suatu otoritas administratif pemerintah daerah provinsi dan pemerintah kabupaten atau kota (Lesmana, 2010). Karakteristik pemerintah daerah sering digunakan dalam penelitian sektor publik untuk memproksikan item-item laporan keuangan yang bersangkutan (Syafitri, 2012). Determinan untuk mengukur karakteristik pemerintah daerah yang sering digunakan antara lain; ukuran pemerintah daerah, jumlah SKPD, umur administratif, tipe pemerintahan, kekayaan daerah, Indeks Pembangunan Manusia (IPM), rasio kemandirian, ukuran legislatif, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, *intergovernmental revenue*, pembiayaan utang, dll.

Hasil Pemeriksaan Audit BPK

Untuk menilai tingkat kewajaran LKPD diperlukan proses audit yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Hasil dari proses audit BPK dapat berupa opini, kesimpulan, atau rekomendasi. Dalam melakukan proses audit, BPK menemukan sebuah temuan audit yang berupa kasus-kasus pelanggaran terhadap laporan keuangan. Kasus-kasus ini berupa pelanggaran yang telah dilakukan oleh suatu daerah terhadap ketentuan perundang-undangan maupun terhadap ketentuan pengendalian intern (Mustikarini dan Fitriarsi, 2012). Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 1 menjelaskan bahwa opini adalah pernyataan profesional sebagai sebuah kesimpulan BPK atas pemeriksaan mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh *Intergovernmental revenue* terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda *Intergovernmental revenue* (IR) merupakan tingkat ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat (Liqoana, 2016). Pemerintah pusat melakukan pengawasan atas penggunaan dan hasil capaian kinerja atas dana transfer yang diberikan kepada pemerintah daerah. Semakin tinggi tingkat ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat maka semakin tinggi tingkat pengungkapannya. Menurut beberapa hasil penelitian yang dilakukan Sandhani (2014) dan Liqoana (2016) membuktikan bahwa IR mempunyai pengaruh negatif terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda. Sementara penelitian Puspita dan Martani (2012) membuktikan bahwa IR memengaruhi pengungkapan sukarela secara positif dan signifikan. Hasil berbeda juga ditunjukkan oleh penelitian Lesmana (2010); Hilmi dan Martani (2012); Setyowati (2016) yang menunjukkan IR tidak memengaruhi pengungkapan LKPD. Berdasarkan penjabaran tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis seperti berikut ini.

H₁ : *Intergovernmental revenue* berpengaruh positif terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda.

Pengaruh Indeks Pembangunan Manusia terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda

Menurut Badan Pusat Statistik (2016) Indeks Pembangunan Manusia (IPM) adalah suatu konsep pembangunan manusia yang diukur dengan dimensi-dimensi yang terangkum dalam suatu indeks komposit. Salah satu indeks IPM adalah indeks pendidikan. Kapasitas sumber daya manusia dibutuhkan dalam pengelolaan laporan keuangan. Pemerintah yang memiliki latar belakang pendidikan tinggi dan keahlian dalam bidangnya akan lebih mudah dalam pengelolaan keuangan. Penelitian Sandhani (2014) membuktikan bahwa IPM memengaruhi tingkat pengungkapan secara sukarela dalam *website* Pemda, hal ini sejalan dengan penelitian Setyowati (2016) yang membuktikan bahwa IPM memengaruhi pengungkapan LKPD secara positif dan signifikan. Hal berbeda ditunjukkan oleh Liqoana (2016) yaitu IPM tidak memengaruhi pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda. Berdasarkan penjabaran tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis seperti berikut ini.

H2 : Indeks Pembangunan Manusia berpengaruh positif terhadap pengungkapan sukarela pada website pemda.

Pengaruh temuan audit terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda

Jumlah temuan audit menunjukkan seberapa banyak penyimpangan, pelanggaran, atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh BPK atas pemeriksaannya terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Jika BPK menemukan banyak temuan audit, maka pelanggaran yang dilakukan oleh pemerintah daerah semakin banyak dan dapat dikatakan kinerja pemerintah daerah semakin rendah. Penelitian Sari et.al (2015) menunjukkan temuan audit memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan secara positif dan signifikan. Namun, penelitian Hilmi dan Martani (2012) menunjukkan bahwa temuan audit BPK tidak memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan. Berdasarkan penjabaran tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis seperti berikut ini.

H3 : Jumlah temuan audit BPK berpengaruh positif terhadap pengungkapan sukarela pada website Pemda.

Pengaruh opini audit terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda

Opini audit merupakan salah satu hasil pemeriksaan audit oleh BPK atas kewajaran informasi keuangan yang diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian Hidayati (2016) menggunakan opini audit sebagai faktor yang memengaruhi pengungkapan laporan keuangan, hasilnya menunjukkan bahwa opini audit memengaruhi secara positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Hal berbeda ditunjukkan oleh Ardini (2015) yang membuktikan bahwa opini audit memengaruhi secara negatif terhadap transparansi laporan keuangan yang diungkapkan dalam *website* pemerintah daerah. Berdasarkan penjabaran tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis seperti berikut ini.

H4 : Opini audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan sukarela pada *website* pemda.

METODOLOGI PENELITIAN

Objek Penelitian

Studi ini menggunakan jenis data sekunder. Data yang digunakan berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) kabupaten/kota di Indonesia dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan (IHPS) I tahun 2017 yang diperoleh dari Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK). Selain itu, data tentang IPM diperoleh dari www.bps.go.id. Populasi dalam studi ini adalah pemerintah daerah yang memiliki laporan keuangan dan telah diperiksa oleh BPK pada tahun 2016. Teknik pengambilan sampel yang dilakukan dalam studi ini dengan metode *purposive sampling*. Kriteria pengambilan sampel dalam studi ini adalah (1) Pemerintah kabupaten/kota yang telah menyusun laporan keuangan tahun 2016 dan telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK); (2) Pemerintah daerah yang memiliki situs resmi atau *website* di internet dan dapat diakses pada saat penelitian dilakukan; (3) Pemerintah yang menyediakan informasi data penelitian secara lengkap untuk seluruh variabel independen.

Definisi Operasional Variabel

Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah pengungkapan informasi secara sukarela dalam *website* pemerintah daerah. Pengungkapan informasi keuangan dan non keuangan secara sukarela ke dalam *website* merupakan wujud transparansi kinerja pemerintah daerah kepada masyarakat. Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah menyatakan bahwa perkembangan teknologi informasi yang demikian pesat serta potensi pemanfaatannya membuka peluang bagi berbagai pihak untuk mengakses, mengelola, dan memanfaatkan informasi secara cepat dan akurat sehingga akan membantu terwujudnya pemerintahan yang bersih, transparan, dan mampu menjawab tuntutan perubahan secara efektif.

Indeks tingkat pengungkapan sukarela merupakan indeks yang mengukur informasi-informasi yang diungkapkan pemerintah daerah dalam *website* Pemda. Studi ini serupa dengan studi yang dilakukan oleh Likoana (2016), yang menggunakan sistem *scoring* untuk menentukan tingkat pengungkapan sukarela dalam *website*. Sistem *scoring* yang dimaksud adalah dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan sukarela yang terdiri dari 57 *item* dan setiap *item* maksimal diberi skor 2. Skor 2 diberikan jika informasi dalam indeks diperoleh secara langsung dari *website* pemda. Skor 1 diberikan jika informasi dalam indeks diperoleh melalui *website* turunan pemda, dan skor 0 diberikan jika tidak terdapat informasi yang dibutuhkan dalam *website* Pemda, sehingga diperoleh rumus untuk menghitung indeks pengungkapan sukarela, yaitu:

$$IPS = \frac{\text{Jumlah item yang diungkap dalam website Pemda}}{\text{Total item dalam indeks tingkat pengungkapan sukarela dalam website Pemda}}$$

Variabel Independen

Intergovernmental Revenue (IR)

Intergovernmental Revenue (IR) atau tingkat ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat. IR atau dana perimbangan adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan kepada daerah untuk pelaksanaan desentralisasi (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Dana perimbangan berasal dari Dana Bagi Hasil (DBH), Dana Alokasi Umum (DAU), Dana Alokasi Khusus, dan dana perimbangan dari provinsi (Likoana, 2016). IR menunjukkan tingkat ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat atau provinsi untuk membiayai kebutuhan daerah. IR dapat diukur dengan membandingkan total dana perimbangan dengan total pendapatan (Sandhani, 2014). Peneliti memilih pengukuran ini karena dana perimbangan merupakan bagian dari pendapatan daerah.

$$IR = \frac{\text{Total Dana Perimbangan}}{\text{Total Pendapatan}}$$

Indeks Pembangunan Manusia (IPM)

Menurut *United Nations Development Programmer (UNDP)* dalam BPS (2016) IPM adalah suatu indeks untuk mengukur capaian pembangunan manusia yang berdasarkan beberapa komponen dasar kualitas hidup. Komponen dalam IPM yaitu usia hidup, pengetahuan, dan standar hidup yang layak. Pada penelitian ini IPM diukur dengan data yang diperoleh dari BPS. IPM dikategorikan menjadi empat yaitu; $IPM < 60$ termasuk kategori rendah, $60 \leq IPM \leq 70$ kategori sedang, $70 \leq IPM \leq 80$ kategori tinggi, dan $IPM \geq 80$ kategori sangat tinggi (Likoana, 2016).

Temuan Audit (FIND)

Maulana dan Handayani (2015) mengukur temuan audit dengan menggunakan jumlah temuan atas kasus-kasus ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini menjadi suatu peringatan bahwa Pemda harus lebih berhati-hati untuk mengungkapkan laporan keuangan karena dalam hal ini tidak hanya terkait dalam masalah akuntansi saja tetapi juga terkait dengan aturan-aturan yang telah ditetapkan. Temuan audit dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Maulana dan Handayani (2015), yaitu:

$$FIND = \text{Jumlah Temuan Audit}$$

Opini Audit (OA)

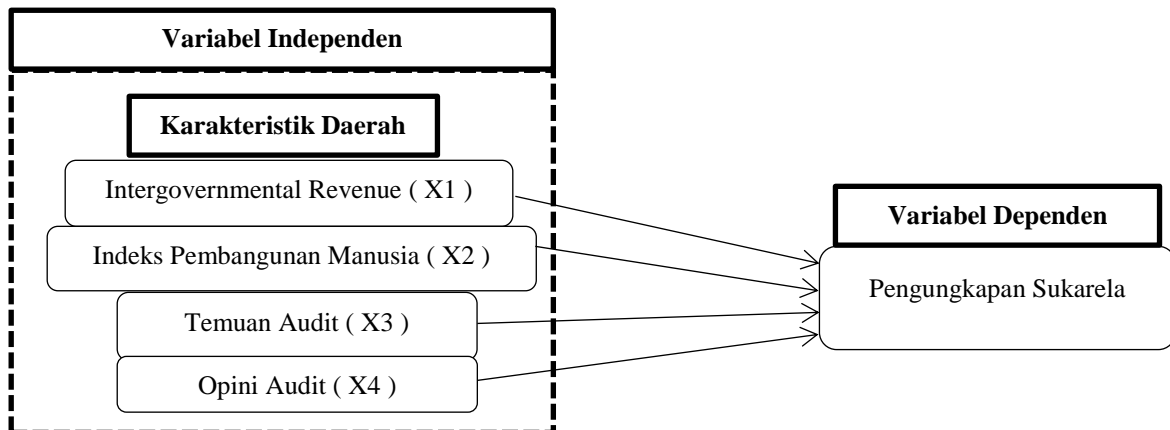
Opini BPK menjadi suatu ukuran untuk menilai tingkat akuntabilitas pemerintah. Jika laporan pemerintah daerah mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) maka laporan keuangan pemerintah tersebut telah diungkapkan kepada pihak-pihak pengguna laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Secara berurutan opini BPK terdiri dari opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelas (WTP-DPP),

Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Wajar (TW), Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Pemberian *score* maksimal untuk LKPD yang mendapat opini WTP memperoleh *score* 5 sedangkan untuk LKPD yang memperoleh opini TMP maka mendapat *score* 1 (Marfiana dan Kurniasih, 2013).

Model Penelitian

Berdasarkan uraian di atas, maka model penelitian ini adalah sebagai berikut.

Gambar 1
Model Penelitian



Teknik Analisis Data

Studi ini menggunakan alat uji regresi berganda dengan persamaan regresi sebagai berikut ini.

$$IPS = \alpha + \beta_1 IR + \beta_2 IPM + \beta_3 FIND + \beta_4 OA + \varepsilon$$

Keterangan:

IPS = Indeks Pengungkapan Sukarela,
 IR = *Intergovernmental Revenue*,
 IPM = Indeks Pembangunan Manusia,
 FIND = Temuan Audit,
 OA = Opini Audit,
 α = Konstan,
 $\beta_1 - \beta_4$ = Koefisien regresi,
 ε = Error.

Studi ini menggunakan uji analisis regresi berganda sebelumnya dilakukan uji asumsi klasik. Terdapat tiga uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian ini yaitu uji normalitas, uji multikolineritas, dan uji heteroskedastisitas. Selain itu, dilakukan pengujian hipotesis dengan menggunakan koefisien determinasi (R^2), uji simultan (Uji F), dan uji parsial (Uji t).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pengambilan Sampel

Sesuai dengan kriteria pengambilan sampel yang telah ditentukan maka studi ini menggunakan sampel sejumlah 436 kabupaten/kota di Indonesia. Penjelasan sampel yang digunakan disajikan dalam tabel berikut ini.

Tabel 1
Pengambilan Sampel

Kriteria Sampel	Jumlah
Pemerintah daerah yang diaudit oleh BPK di Indonesia tahun 2016	542
Pemerintah daerah provinsi	(34)
Jumlah kabupaten/kota yang tidak memiliki <i>website</i> atau memiliki <i>website</i> namun tidak dapat diakses	(67)
Pemerintah yang tidak sesuai dengan kriteria	(5)
Jumlah akhir sampel penelitian (kabupaten/kota)	436

Sumber : Data diolah, 2018.

Uji Asumsi Klasik

Penelitian ini menggunakan instrumen SPSS 23 untuk menguji data. Setelah dilakukan pengujian, ditemukan hasil bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini mengalami masalah heteroskedastisitas sehingga tidak memenuhi syarat dalam uji asumsi klasik. Peneliti mencoba melakukan beberapa cara untuk mengatasi masalah data dalam penelitian ini seperti dengan cara mentransformasi data menjadi bentuk logaritma. Karena data dalam penelitian ini jika diolah mendekati angka 0 (nol) maka sebelum ditransformasikan menjadi bentuk logaritma semua data dikalikan 10. Cara ini disebut dengan $Lg10(x)$. Peneliti melakukan transformasi data pada semua variabel independen. Selain dengan cara tersebut, cara lain yang dilakukan peneliti agar menghasilkan data yang normal maka peneliti membuang beberapa *outlier*. Data *outlier* dalam penelitian ini sebanyak 17 Pemda, sehingga didapat jumlah akhir sampel dalam penelitian ini sebanyak 419 kabupaten/kota di Indonesia.

Uji Normalitas

Uji ini digunakan untuk memperoleh bukti empiris bahwa model regresi yang digunakan dan variabel-variabel yang digunakan telah terdistribusi secara normal (Ghozali, 2006). Uji yang digunakan adalah *one-sample Kolmogorov-Smirnov*. Jika hasilnya menunjukkan tingkat signifikansi di $>5\%$ maka pola distribusi normal.

Tabel 2
Hasil Uji Normalitas

	<i>Unstandardized Residual</i>
N	419
Kolmogorov-Smirnov Z	0,038
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,151

Sumber: Pengolahan Data SPSS, 2018

Tabel 2 menunjukkan bahwa data dari penelitian ini terdistribusi secara normal. Hasil uji *one-sample Kolmogorov-Smirnov* menunjukkan nilai sebesar 0,038 dengan tingkat signifikansi 0,151. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa tingkat signifikansi di atas 0,05 sehingga memenuhi kriteria pengambilan keputusan dan data yang digunakan dalam penelitian ini telah terdistribusi secara normal.

Uji Multikolinearitas

Uji ini dilakukan untuk mengetahui hubungan antara model regresi dengan variabel independen (Ghozali, 2006). Uji ini dibuktikan dengan menggunakan nilai dari *tolerance* dan *Variances Inflation Factor (VIF)*. Jika nilai *tolerance* $> 0,1$ dan nilai *VIF* < 10 , maka tidak terjadi multikolinearitas.

Tabel 3
Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	Nilai <i>Tolerance</i>	<i>VIF</i>	Keterangan
lg10IR	0,810	1,234	Tidak terjadi multikolinearitas
lg10IPM	0,800	1,250	Tidak terjadi multikolinearitas
lg10FIND	0,981	1,020	Tidak terjadi multikolinearitas
lg10OPINI	0,933	1,072	Tidak terjadi multikolinearitas

Sumber: Pengolahan Data SPSS, 2018

Tabel 3 menunjukkan hasil uji multikolineritas untuk variabel independen penelitian ini masing-masing hasil nilai *tolerance* lebih dari 0,1 dan nilai *VIF* kurang dari 10, sehingga semua variabel independen yang digunakan dinyatakan tidak terjadi multikolinearitas.

Uji Heterokedastisitas

Uji ini untuk membuktikan apakah model regresi yang digunakan terjadi perbedaan varian dari residual antara satu pengamatan dengan pengamatan yang lain (Ghozali, 2006). Penelitian ini menggunakan uji *Glejser*. Uji ini dilakukan dengan cara meregresikan absolut residualnya terhadap variabel independen. Jika koefisien parameter $\beta > 0,05$ maka tidak terjadi masalah heteroskedastisitas. Tabel 4 menunjukkan hasil uji heterokedastisitas bahwa tingkat signifikansi di atas 0,05 sehingga data dalam penelitian ini tidak terjadi heterokedastisitas.

Tabel 4
Hasil Uji Heterokedastisitas

Model	T	Sig
lgIR	-1,454	0,147
lgIPM	-0,870	0,385
lgFIND	-0,183	0,855
lgOPINI	-1,655	0,099

Sumber: Pengolahan Data SPSS, 2018

Uji Hipotesis

Analisis Regresi Linier Berganda

Setelah melakukan uji asumsi klasik, langkah selanjutnya adalah melakukan uji hipotesis dengan menggunakan model regresi berganda.

Uji Koefisien Determinasi

Penelitian ini menggunakan *Adjusted R²*. Jika hasil *Adjusted R²* mendekati angka 1, maka semakin baik kemampuan model tersebut dalam menjelaskan variabel dependen dan begitu pula sebaliknya.

Tabel 5
Hasil Uji Koefisien Determinasi (*R²*)

Model	<i>R</i>	<i>R Square</i>	<i>Adjusted R Square</i>	<i>Std. Error of the Estimate</i>
1	0,414 ^a	0,171	0,163	0,237041

a. *Predictors: (Constant), IR, IPM, Find, Opini.*

b. *Dependent variable : IPS*

Sumber: Pengolahan Data SPSS, 2018

Berdasarkan tabel 5 dapat dijelaskan bahwa nilai *adjusted R Square* sebesar 0,163. Hal ini menunjukkan bahwa 16,3 % variasi pengungkapan sukarela pada *website* Pemda di Indonesia dapat diterangkan oleh variasi empat variabel independen penelitian ini yaitu, IR, IPM, temuan, dan opini audit sedangkan sisanya 83,7% diterangkan oleh faktor-faktor lain lain yang belum di ujikan di dalam penelitian ini.

Uji Simultan (Uji F)

Tabel 6 membuktikan bahwa hasil pengujian simultan menunjukkan nilai F_{hitung} sebesar 21,403 dengan tingkat signifikansi 0,000. Oleh karena itu, tingkat signifikansi jauh lebih kecil dari 0,05 maka variabel independen yang digunakan yaitu IR, IPM, temuan, dan opini audit secara bersama-sama (simultan) dapat memengaruhi variabel dependen yaitu pengungkapan sukarela pada *website* Pemda di Indonesia.

Tabel 6
Hasil Uji Simultan

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	4,810	4	1,203	21,403	0,000 ^b
Residual	23,262	414	0,056		
Total	28,072	418			

a. Variabel Dependen: IPS

b. Prediktor: Konstan, lg10IR, lg10IPM, lgFIND, lgOPINI.

Sumber: Pengolahan Data SPSS, 2018.

Uji Parsial (Uji t)

Tabel 7 membuktikan bahwa variabel IR memiliki nilai signifikansi 0,000 yang berarti lebih kecil dari 0,05. Hal ini membuktikan bahwa IR memengaruhi secara signifikan terhadap pengungkapan sukarela. Nilai t_{hitung} untuk variabel ini sebesar -4,199. Nilai ini menunjukkan nilai yang negatif sehingga IR memengaruhi pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda di Indonesia secara negatif dan signifikan. Jadi, hipotesis pertama (H_1) dalam penelitian ini ditolak. Untuk nilai signifikansi pada variabel IPM sebesar 0,000 dengan nilai t_{hitung} 4,545. Nilai signifikansi tersebut jauh di bawah 0,05 dan dengan t_{hitung} yang bernilai positif maka dapat disimpulkan bahwa IPM memengaruhi pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda di Indonesia secara positif dan signifikan. Hal ini membuktikan bahwa hipotesis kedua (H_2) diterima.

Tabel 7
Hasil Uji Parsial

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Konstan	-4,018	1,188		-3,383	0,001
lg10IR	-0,826	0,197	-0,209	-4,199	0,000
lg10IPM	1,792	0,394	0,227	4,545	0,000
lg10FIND	0,074	0,056	0,059	1,316	0,189
Lg10OPINI	0,257	0,095	0,125	2,698	0,007

Variabel dependen: IPS

Sumber: Pengolahan Data SPSS, 2018

Hasil pengujian hipotesis atas variabel temuan audit menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,189 dengan nilai t_{hitung} 1,316. Nilai signifikansi tersebut jauh di atas 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa temuan audit tidak memengaruhi pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda di Indonesia. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis ketiga (H_3) dalam penelitian ini ditolak. Sementara untuk hasil pengujian hipotesis variabel opini audit membuktikan nilai signifikansi sebesar 0,007 dengan nilai t_{hitung} 2,698. Nilai signifikansi tersebut di bawah 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa opini audit memengaruhi secara positif terhadap pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda di Indonesia. Sehingga, hipotesis ke-empat (H_4) dalam penelitian ini diterima.

Pengaruh *Intergovernmental Revenue (IR)* terhadap pengungkapan sukarela terhadap *website* Pemda.

Hasil pengujian hipotesis atas variabel IR membuktikan bahwa IR memengaruhi pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda secara negatif dan signifikan. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Puspita dan Martani (2012) yang menunjukkan bahwa IR memengaruhi secara positif terhadap pengungkapan konten *website* Pemda dan total pengungkapan. Namun, hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Lipoana (2016) dan Sandhani (2014) yang menunjukkan bahwa IR memengaruhi secara negatif terhadap pengungkapan sukarela dalam

website Pemda di Indonesia. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat ketergantungan pemerintah kepada pemerintah pusat maka pengungkapan sukarela yang dilakukan semakin rendah. Penelitian pengungkapan laporan keuangan secara wajib yang dilakukan oleh Setyowati (2016) membuktikan bahwa IR tidak memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan daerah. Hal ini disebabkan karena pada era desentralisasi hubungan antara pemerintah pusat dengan pemerintah daerah tidak terlalu erat sehingga tidak ada pengawasan khusus yang dilakukan pemerintah pusat untuk mengawasi pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh Indeks Pembangunan Manusia (IPM) terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda.

Hasil pengujian atas variabel IPM menunjukkan bahwa IPM memengaruhi pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda secara positif dan signifikan. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Sandhani (2014) yang menunjukkan bahwa IPM memengaruhi pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda secara positif dan signifikan. Artinya, semakin tinggi IPM suatu daerah maka semakin tinggi tingkat pengungkapan sukarela yang dilakukan dalam *website* Pemda. Semakin baik latar belakang pendidikan pejabat pengelola keuangan daerah maka semakin baik pula pengungkapan laporan keuangan yang disajikan. Hal ini juga merupakan tuntutan masyarakat atas keterbukaan informasi publik dalam pengelolaan laporan keuangan daerah, sehingga semakin tinggi IPM suatu daerah maka semakin beragam keinginan masyarakat, di antaranya tuntutan akan pemberian informasi pengelolaan keuangan secara lebih rinci dan lebih mudah.

Pengaruh temuan audit terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda

Hasil studi ini membuktikan bahwa temuan audit tidak memengaruhi pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda. Hasil studi ini konsisten dengan studi yang dilakukan dalam pengungkapan wajib LKPD oleh Hilmi dan Martani (2012) yang membuktikan temuan audit tidak memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan. Berdasarkan bukti empiris kedua penelitian, hal ini berarti bahwa temuan audit tidak memengaruhi pengungkapan laporan keuangan daerah baik secara wajib maupun secara sukarela.

Pengaruh opini audit terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda

Hasil pengujian hipotesis atas variabel opini audit membuktikan bahwa opini audit memengaruhi pengungkapan sukarela dalam *website* Pemda secara positif dan signifikan. Hasil studi ini konsisten dengan hasil penelitian Hidayati (2016) yang menunjukkan bahwa opini audit memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan daerah secara positif. Namun, dalam penelitian Hidayati (2016) pengungkapan laporan keuangan yang diteliti adalah pengungkapan laporan keuangan secara wajib dimana pengungkapan yang dilakukan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Hal ini berarti bahwa opini audit tidak hanya memengaruhi pengungkapan wajib LKPD namun juga memengaruhi secara positif terhadap pengungkapan secara sukarela. Hal ini membuktikan bahwa semakin baik opini yang dihasilkan maka semakin baik pula kualitas laporan yang dihasilkan dan tingkat pengungkapannya.

Studi ini bermaksud untuk memperoleh bukti empiris pengaruh *Intergovernmental Revenue* (IR), Indeks Pembangunan Manusia (IPM), temuan, dan opini audit terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda di Indonesia. Pengambilan sampel dalam studi ini menggunakan teknik *purposive sampling*. Jumlah sampel dalam studi ini sebanyak 436 kabupaten/kota di Indonesia namun karena mengalami masalah uji asumsi klasik maka peneliti menghapus data outlier sebesar 17 kabupaten/kota, sehingga tersisa sampel yang digunakan sebanyak 419 kabupaten/kota di Indonesia. Atas hasil analisis dan pembahasan data dapat disimpulkan bahwa hasil uji koefisien determinasi menunjukkan bahwa 16,3 % pengungkapan sukarela pada *website* Pemda dipengaruhi oleh IR, IPM, temuan, dan opini audit. Hasil uji secara simultan membuktikan bahwa pengujian atas variabel independen berupa IR, IPM, temuan, dan opini audit terhadap

pengungkapan sukarela pada *website* Pemda di Indonesia menunjukkan hasil yang positif signifikan. Sementara hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa IR memengaruhi pengungkapan sukarela pada *website* Pemda secara negatif dan signifikan. IPM dan opini audit memengaruhi pengungkapan sukarela pada *website* Pemda secara positif dan signifikan. Sedangkan temuan audit tidak memengaruhi pengungkapan sukarela pada *website* Pemda.

Penelitian ini memiliki implikasi bagi akademisi untuk menambah pengetahuan mengenai pengaruh IR, IPM, temuan, dan opini audit terhadap pengungkapan sukarela pada *website* Pemda. Studi ini dapat menjadi acuan untuk melakukan penelitian serupa selanjutnya. Bagi pemerintah, hasil studi ini dapat menjadi bahan pertimbangan untuk mengevaluasi kinerja pemerintah daerah terkait dengan pengelolaan *website* di setiap pemerintah daerah di Indonesia. Sedangkan bagi masyarakat studi ini diharapkan dapat digunakan sebagai informasi untuk mengetahui kinerja pemerintah daerah yang diungkapkan pada *website* pemerintah daerah.

Dalam penelitian ini juga memiliki beberapa keterbatasan, di antaranya penelitian ini belum memisahkan data antara kabupaten dan kota, sehingga belum bisa mengetahui tingkat pengungkapan sukarela dalam *website* pemerintah daerah. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini juga masih memiliki persentase yang kecil dalam menjelaskan variabel dependennya. Data dalam studi ini masih terbatas, karena masih terdapat *website* pemerintah yang belum ada atau tidak bisa diakses. Data penelitian ini juga hanya menggunakan periode satu tahun (*cross section*) sehingga *trend* dari waktu ke waktu tidak terlihat. Sehingga untuk penelitian selanjutnya disarankan untuk memisahkan data antara kabupaten dan kota, sehingga dapat mengetahui tingkat pengungkapan sukarela pada *website* Pemda tersebut. Selain itu, studi yang selanjutnya juga dapat menambah variabel independen yang diduga akan memiliki pengaruh yang lebih besar terhadap pengungkapan sukarela dalam *website* pemerintah daerah. Penelitian selanjutnya juga sebaiknya menggunakan data yang bersifat *time series* sehingga dapat digunakan untuk membandingkan hasil penelitian antar periode.

REFERENSI

- Ardini, Maya Larasati. (2015). *Faktor-faktor yang mempengaruhi transparansi pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi yang dipublikasikan pada website resmi pemerintah provinsi*. Skripsi. Universitas Negeri Sebelas Maret.
- Bastian, Indra. (2006). *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Penerbit Erlangga. Jakarta.
- Ghozali, Imam. (2006). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Edisi Keempat. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, Abdul dan Muhammad Syam Kusufi. (2012). *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, Hazianti Abdul dan Tom Baxter. (2010). *Voluntary Disclosure of Intangibles among Australian Publicly Listed Companies: Global Review of Accounting and Finance*, 1(1), 60 – 76.
- Hidayati, Mike Permata. (2016). *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Opini Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Studi Empiris pada LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia)*. Tesis. Universitas Negeri Sebelas Maret.

- Hilmi, A. Z dan Dwi Martani. (2012). *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi*. Simposium Nasional Akuntansi (SNA) XV.
- Lesmana, Sigit Indra. (2010). *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia*. Tesis. Universitas Negeri Sebelas Maret.
- Liqoana, M. Adim. (2016). *Pengaruh karakteristik daerah terhadap pengungkapan sukarela dalam website pemda di Indonesia (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia)*. Skripsi. Universitas Negeri Sebelas Maret.
- Maulana, Candra dan Bestari Dwi Handayani. (2015). *Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintah dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD: Jurnal Akuntansi*, Fakultas Ekonomi, Universitas Semarang, 4(4).
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- Marfiana, Nandhya dan Lulus Kurniansih. (2013). *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Hasil Pemeriksaan Audit BPK Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota: Journal and Proceeding FEB UNSOED*, 3, 1.
- Mustikarini, Widya Astuti dan Debby Fitriarsari. (2012). *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit Bpk Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun Anggaran 2007*. Forum: Simposium Nasional Akuntansi 15. Diambil dari <http://www.sna.akuntansi.unikal.ac.id>
- Nugroho, Adi. (2016). *Indeks Pembangunan Manusia 2016*. Jakarta: Badan Pusat Statistik.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Republik Indonesia
- _____. Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah
- _____. Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 2007 tentang Laporan penyelenggaraan pemerintahan daerah kepada pemerintah, laporan keterangan pertanggungjawaban kepala daerah kepada dewan perwakilan daerah, dan informasi laporan penyelenggaraan pemerintahan daerah kepada masyarakat.
- _____. Peraturan Pemerintah Nomor 7A Tahun 2007 tentang Tatacara penyampaian informasi dan tanggapan atau saran dari masyarakat atas laporan penyelenggaraan pemerintahan daerah.
- _____. Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2008 tentang Pedoman evaluasi penyelenggaraan pemerintahan daerah kepada masyarakat.
- _____. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- _____. Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2010 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah.

- Puspita, Rora dan Dwi Martani. (2012). *Analisis Pengaruh Kinerja dan Karakteristik Pemda terhadap Tingkat Pengungkapan dan Kualitas Informasi dalam Website Pemda: Simposium Nasional Akuntansi (SNA) 2012*.
- Sandhani, N. Ana. (2014). *Karakteristik Pemerintah Daerah dan Tingkat Pengungkapan Informasi secara Sukarela dalam Website Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia*. Skripsi. Universitas Negeri Sebelas Maret.
- Sari, Adelia Pramita, Dwi Martani, dan Dyah Setyaningrum. (2015). *Pengaruh Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Opini Audit melalui Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga: Simposium Nasional Akuntansi XVIII*. Universitas Sumatera Utara. Medan.
- Sekaran, Uma dan Bougie, Roger. (2013). *Research Method for Business 6th edition*. Italy: Wiley.
- Setyaningrum, Dyah dan Febriyani Syafitri. (2012). *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan: Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 9(2), 154-170.
- Setyowati, Lilis. (2016). *Determinan Yang mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jurnal Bisnis dan Manajemen, 6 (1), 45-62.
- Suhardjanto, Djoko dan Rena Rukmita Yulianingtyas. (2011). *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah: Jurnal Akuntansi & Auditing*, 8 (1), 1-94.
- Suwardjono. 2008. *Teori Akuntansi: Perekrayaan Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta: BPFE.
- Syafitri, Febriyani. (2012). *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan*. Skripsi. Universitas Indonesia.
- Wulandari, Rizki Safitri. (2013). *Pengaruh Ukuran Daerah, Kekayaan Daerah, Temuan Audit BP dan Belanja Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia Melalui Website Resmi*. Skripsi. Universitas Negeri Sebelas Maret.